



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **XEVOS Solutions s.r.o.**
sídlem 28. října 1584/281, 709 00 Ostrava
zastoupeného daňovým poradcem Ing. Pavlem Kučerou
sídlem 28. října 159/214, 709 00 Ostrava

proti
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2020, č. j. 47983/20/5300-21442-712895,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobou doručenou soudu dne 15. 2. 2021 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2020, č. j. 47983/20/5300-21442-712895 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebním výměrům

Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2016, ze dne 13. 9. 2019, č. j. 3392574/19/3201-51524-810033, kterým byla žalobci vyměřena DPH ve výši 116 794 Kč a za zdaňovací období leden 2017, ze dne 13. 9. 2019, č. j. 3393902/19/3201-51524-810033, kterým byl žalobci přiznán nadměrný odpočet ve výši 122 227 Kč.

2. Na základě zjištěných skutečností dospěl správce daně k závěru, že se žalobce v předmětných obdobích účastnil obchodování se zbožím v podvodném řetězci, jednak se společností H&H Partners s. r. o. (dále jen „H&H“) a jednak se společností BAM MOBIL s.r.o. (dále jen „BAM MOBIL“). Žalobce podle správce daně věděl nebo vědět měl, že dané obchody jsou zatíženy podvodným jednáním, a proto žalobci nenáleží z těchto obchodů nárok na odpočet DPH. Tento závěr následně žalovaný aproboval v napadeném rozhodnutí.

II. Žalobní body

3. Žalobce namítl, že žalovaný neprokázal existenci daňového podvodu. Žalovaný i správce daně podle žalobce svá rozhodnutí odůvodnili skutečnostmi, které nejsou objektivně relevantní ve vztahu k vědomosti žalobce o daňovém podvodu, nedefinovali podvodný řetězec ani tzv. missing tradera. Dodavatelé žalobce po celou dobu daňového řízení řádně spolupracovali. Dodavatelé žalobce byli kontaktní, zboží bylo dodáno, nebyli v registru nespolehlivých plátců a registru úpadců. Měli zveřejněné sídlo i kontakty a prostory na dané adrese, kde bylo zboží vydáváno. Argumenty daňových orgánů jsou spekulativní. Jednatel žalobkyně ani nikdo z jeho zaměstnanců nemají a neměli žádné osobní vazby na kohokoliv z dodavatelů či jejich zaměstnance. Žalobce nemohl mít žádnou povědomost, že by mohlo docházet k daňovému podvodu, pokud k němu došlo. Platby v hotovosti jsou běžným a předvídaným způsobem platby, obdobně jako neuzavření písemné smlouvy, tyto okolnosti nelze klást žalobci k tíži. I bez existence písemné smlouvy lze v případě mobilních telefonů snadno ověřit, že výrobky jsou funkční, pravé a nejsou nabyty nelegální cestou.
4. Doměřená daň je opřena pouze o konstatování, že nebyla zaplacená daň a žalobce byla pasivní. Je nesporné, že není reálné dodržet všechna „doporučení“, které finanční správa uvádí jako obezřetné chování, viz případ nákupů mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím. Žalovaný zcela pominul, že existenci chybějící daně fakticky způsobil správce daně tím, že v rámci daňového řízení u obou dodavatelských společností doměřil daň odlišně od daňových tvrzení, a to z důvodu, že uvedené společnosti neprokázaly, že došlo fakticky k nákupu a prodeji mezi nimi a jejich dodavateli deklarovaným způsobem. Dochází tím fakticky k rozpadu podvodného obchodního řetězce, který žalovaný ani nevymezil pro potřeby posouzení okolností podvodu na DPH, kdy v řetězci zůstaly jen obě dodávající společnosti a žalobce.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

5. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby a setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, na jehož znění plně odkazuje. Otázka existence daňového podvodu byla rozsáhle řešena v bodech 47 až 78 napadeného rozhodnutí, ze kterých plyne jak existence chybějící daně, tak nestandardní skutečnosti, na jejichž základě je zřejmé, že chybějící daň není důsledkem hospodářského selhání zapojených subjektů, nýbrž, že je součástí podvodu na DPH. V tom, že popsání podvodného řetězce mají v obou případech jen dva články, nelze spatřovat jakoukoli nesprávnost či nezákonnost. V posuzované věci byl identifikován vždy jeden subjekt, který neodvedl ze zdanitelného plnění daň v její zákonné výši a jeden, který

si z takového plnění nárokoval odpočet. Skutečnost, že dodavatelé žalobce neprokázali oprávněnost nároku na odpočet daně na vstupu, nelze považovat za skutečnost, který by zpochybňovala existenci podvodu na DPH.

6. Žalovaný nerozporuje, že byl prokázán provoz ekonomické činnosti či že se předmětné obchody uskutečnily. Požadavek, aby byl obchodní případ uskutečněn pouze z důvodu získání neoprávněné výhody, se pak vztahuje spíše ke zneužití práva, nikoliv k odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že oba identifikované řetězce tvořil vždy žalobce a jeho bezprostřední dodavatel, oba jeho dodavatelé přitom byli velmi úzce propojeni. Dodavatelé žalobce sice se správcem daně formálně spolupracovali, ve výsledku však jejich spolupráce vedla ke zjištění nezákonnosti tvrzené daně a stanovení daňové povinnosti nepoměrně vyšší, který následně nebyla uhrazena. Skutečnost, že osoby jednající za dodavatele vypovídaly před správcem daně, nelze považovat za doklad neexistence podvodu.
7. Žalobce v replice ze dne 26. 4. 2021 setrval na svých závěrech uvedených v žalobě a zopakoval argumentaci tam uvedenou.

IV. Zjištěný skutkový stav

8. Ze spisového materiálu krajský soud zjistil, že správcem daně byla dne 16. 2. 2017 u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období prosinec roku 2016, dne 24. 3. 2017 pak byla zahájena kontrola za zdaňovací období leden roku 2017. Předmětem kontroly byly obchodní transakce mezi žalobcem a společnostmi BAM MOBIL a H&H, od kterých žalobce odebíral mobilní telefony Apple iPhone.
9. Správce daně zjistil, že společnosti H&H a BAM MOBIL (dále též společně „dodavatelé“) přestaly komunikovat se svým správcem daně, nepředložily důkazní prostředky a ten jim vzhledem k této skutečnosti doměřil daň za předmětná zdaňovací období pro nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na přiznání odpočtu daně. Společnosti H&H byla správcem daně doměřena daň za zdaňovací období prosinec roku 2016 ve výši 1 574 210 Kč a za zdaňovací období leden 2017 ve výši 892 915 Kč. Společnosti BAM MOBIL byla správcem daně doměřena daň za zdaňovací období prosinec roku 2016 ve výši 1 849 649 Kč a za zdaňovací období leden 2017 ve výši 906 362 Kč. Ani jedna z těchto společností doměřenou daň nezaplatila a jejich jediným společníkem a jednatelem se stal pan Štěpán Bodnar (státní příslušnost Ukrajina). Tito dodavatelé měli v obchodním rejstříku formálně zapsané sídlo. Žalobce obchodoval s dodavateli v malých objemech, jednotlivé dodávky nepřesáhly hodnotu 120 000 Kč (včetně DPH). Úhrady za zboží byly vždy hotovostní. Dodávky probíhaly ve velmi krátkém časovém horizontu, část dodávek identického zboží probíhala několik dní po sobě, včetně víkendů. Dodavatelé zveřejnili poslední účetní závěrky za rok 2014. Společnost H&H představovala pouze formální slupku bez jakéhokoli prostorového a personálního ukotvení, společnost neměla nahlášenou žádnou provozovnu a svoji činnost vykonávala prostřednictvím zaměstnanců BAM MOBIL.
10. Žalobce objednával předmětné zboží prostřednictvím telefonických hovorů či osobně především s panem Hankem, jenž fakticky jednal jménem BAM MOBIL i H&H (ačkoli byl společníkem, nikoli jednatelem této společnosti). Tento postup žalobce následně akceptoval, aniž by řešil případné rozdíly (např. cenové) či skutečnost, zda zboží měla dodat společnost BAM MOBIL nebo H&H, se kterými např. dne 3. 12. 2016 obchodoval současně. Z takto zvoleného způsobu obchodování plyne, že žalobce spatřoval hlavní výhodu obchodování

nikoli v dosažení nejnižší ceny, ale vyhnouti se režimu přenesené daňové povinnosti. Intenzivní obchodní spolupráce mezi žalobcem a jeho dodavatelem probíhala i přes vysoké měsíční obraty bez uzavřených písemných smluv. Žalobce tak neměl sjednány žádné záruky, odpovědnost za vady či nároky v případě prodlev a dodání zboží apod.

11. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společností BAM MOBIL a H&H neoprávněně z důvodu vědomé účasti na podvodném řetězci, a to v celkové výši základu daně 2 262 848 Kč a DPH ve výši 475 292 Kč, za zdaňovací období prosinec 2016 a v celkové výši základu daně 293 737 Kč a DPH ve výši 61 703 Kč, za zdaňovací období leden 2017.

V. Právní posouzení

12. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
13. V posuzované věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda obстоjí závěry daňových orgánů, že se žalobce účastnil transakcí zatížených daňovým podvodem na DPH, o němž věděl či vědět mohl a měl.
14. Při úvaze, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, vychází bohatá judikatura Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu z testu, v němž jsou posuzovány následující podmínky: 1) existence podvodu, 2) existence objektivních skutkových okolností svědčících o tom, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl, anebo vědět měl a mohl, 3) neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své účasti na podvodu, neboli absence dobré víry (viz např. rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, ve věci *NURA*, bod 41, rozsudek ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, bod 33, rozsudek ze dne 15. 12. 2020, č. j. 4 Afs 136/2020-31, bod 22, nebo rozsudek č. j. 10 Afs 314/2020-50, bod 14). Zároveň platí, že jednotlivé skutkové okolnosti mohou hrát roli ve více krocích testu (rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ve věci *Easy Working*, bod 43, již citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 428/2019-39, bod 34, nebo rozsudek ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, ve věci *PM Trading*, bod 33).
15. Důkazní břemeno stran prvních dvou podmínek tíží s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, správce daně, a nelze je přenášet na daňový subjekt. V případě unesení důkazního břemene správcem daně má pak daňový subjekt možnost zvrátit učiněná zjištění prokázáním nenaplnění třetí podmínky, tedy prokáže-li daňový subjekt, že přijal dostatečná opatření, jimiž riziko účasti na podvodu minimalizoval (viz výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 182/2018-42 ve věci *Easy Working*, body 37 až 42, nebo rozsudek ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020-55, body 22 a 23). Dokazování správce daně ohledně naplnění prvních dvou podmínek spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích, avšak natolik silných nepřímých důkazů (střípků mozaiky), které nelze

vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (viz výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 206/2020-41 ve věci *PM Trading*, body 35 a 47).

16. K otázce existence podvodu a chybějící daně soud dále odkazuje též na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, ve věci *MEGASTAR World*:

„Chybějící daň však nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit; rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, Autodoprava K&K, bod 25).

(...)

*Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého obchodního řetězce a vyčíslen, ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správce daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*, bod 28).*

(...)

*Předně k těmto námitkám NSS souhrnně uvádí, že úvahu o chybějící dani a okolnostech podvodu od sebe nelze dost dobře oddělit. Hledání chybějící daně a zjišťování okolností podvodu nejsou dva samostatné kroky při posuzování existence podvodu. Důvodná domněnka o tom, že byl spáchán daňový podvod, vyplývá totiž ze zjištěného souhrnu okolností a u řetězců s články typu *missing trader* může i závěr o chybějící dani vyplývat z nepřímých důkazů (rozsudek *PM Trading*, body 28 a 35).“*

17. Krajský soud, veden shora uvedeným výkladem Nejvyššího správního soudu, dospěl k závěru, že žalovaný i správce daně dostatečně zdůvodnili, jakým způsobem došlo k narušení daňové neutrality a identifikovali chybějící daň (viz výše bod 9), neboť není jejich povinností identifikovat přesné propojení neodvedené daně s plněním, jenž se uskutečnilo mezi žalobcem a jeho dodavatelem. V tomto případě to ostatně nebylo možné. Vzhledem k nekontaktnosti obou dodavatelů žalobce, tj. objektivní nemožnosti prověřit existenci, rozsah a vzájemné propojení deklarovaných zdanitelných plnění, lze tedy přisvědčit závěru daňových orgánů, že každý z dodavatelů žalobce představuje typický článek řetězce společností typu „*missing trader*“. Skutečnost, že daň byla dodavatelům žalobce doměřena pro nesplnění hmotněprávních podmínek, namísto účasti na podvodu, je důsledkem absence dostatečné součinnosti s příslušným správcem daně, a proto nemůže být okolností zpochybňující závěry o chybějící dani. Mimo uvedené se jedná též o významnou indicii svědčící o existenci daňového podvodu.
18. Správce daně v průběhu daňové kontroly za předmětná zdaňovací období shromáždil množství indicií svědčících o existenci podvodného jednání ve dvou dvoučlankových řetězcích společností. Tyto okolnosti se zároveň prolínají s tzv. objektivními okolnostmi,

svědčícími o vědomém zapojení žalobce do podvodného jednání, což ostatně koresponduje se skutečností, že oba řetězce (řádně identifikované, viz např. bod 42 napadeného rozhodnutí) tvoří pouze dvě společnosti. Krajský soud nepovažuje za účelné tyto okolnosti opakovat, neboť ani žalobce v podané žalobě nepřináší novoty, kterými by se již daňové orgány v předcházejícím řízení alespoň implicitně nezabývaly. Správce daně v ZDK a žalovaný v napadeném rozhodnutí představili komplexní skutkové zhodnocení jednotlivých dílčích okolností svědčících jednak o podvodném jednání v řetězci (body 47-78 napadeného rozhodnutí) a jednak o vědomém zapojení žalobce (body 80-90 napadeného rozhodnutí), a soud na toto zhodnocení v podrobnostech odkazuje.

19. Krajský soud však považuje nutné akcentovat zejména nestandardní způsob, jakým obchodování probíhalo. Správce daně na str. 5 a 6 ZDK v tabulce č. 1 (plnění přijatá od společnosti BAM MOBIL) a tabulce č. 2 (plnění přijatá od společnosti H&H) přehledně vypsal jednotlivé obchodní transakce. Tyto probíhaly v krátkém časovém sledu, a to včetně víkendů, vždy v rozsahu základu daně nepřesahujícím 100 000 Kč. Žalobce některé dny obchodoval s oběma společnostmi zároveň, a to přesto, že fakticky obchodní transakce žalobce sjednával pouze s panem B. H. (t. č. společník H&H a jednatel BAM MOBIL) či paní L. Š. (zaměstnankyně BAM MOBIL). Jednalo se přitom o nákupy komodity, která je považována za rizikovou (mobilní telefony), z toho důvodu se také s účinností od 1. 1. 2015 u mobilních telefonů uplatní režim přenesení daňové povinnosti (neboli reverse charge); srov. nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti.
20. Krajský soud závěrem poznamenává, že žalobce nepředložil v souvislosti s nestandardními a podezřelými obchodními případy žádné důkazy, které by byly způsobitelné prokázat jeho obezřetnost a dobrou víru. Skutečnost, že oba dodavatelé žalobce byli v době uskutečnění zdanitelného plnění kontaktní, zboží bylo dodáno, nebyli v registru nespolehlivých plátců či v registru úpadců, měli své zveřejněné sídlo i kontakty a prostory na dané adrese, kde bylo zboží vydáváno, nemůže zvrátit závěr o vědomé účasti žalobce na podvodu, který byl doložen dostatkem nepřímých důkazů, jenž byly shromážděny správcem daně. Za situace, kdy žalobce v systému opakovaných transakcí, tak jak proběhly v tomto případě, rezignoval na uzavření písemných smluv či zachování auditní stopy, nelze hovořit o obezřetnosti ani v hypotetické rovině.

VI. Závěr a náklady řízení

21. Vzhledem k výše popsaným skutečnostem zamítl krajský soud žalobu v plném rozsahu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
22. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 6. dubna 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu